

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.873/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000223393-94
Recurso de Revisão: 40.060144062-38
Recorrente: RN Comércio Varejista S.A
IE: 001813198.29-71
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo de Lima Naves/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL. Imputação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de transferências de mercadorias nas operações com destino ao Centro de Distribuição e para estabelecimentos varejistas (lojas) de mesma titularidade, em descumprimento ao disposto no art. 2º, parágrafo único do Regime Especial RET n.º 061/2012 (PTA n.º 45.000001179-86). Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Mantidas pela Câmara *a quo* as exigências remanescentes de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei n.º 6.763/75. Matéria não objeto do Recurso.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. Imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de transferências de mercadorias nas operações com destino ao Centro de Distribuição e para estabelecimentos varejistas (lojas) de mesma titularidade, responsabilidade atribuída mediante Regime Especial, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Mantidas pela Câmara *a quo* as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e inciso I da Lei n.º 6.763/75. Crédito Tributário reformulado pelo Fisco. A Câmara *a quo* entendeu prejudicada a análise, por inexistência do contencioso, das exigências sobre as operações com os produtos de informática, que usufruem do benefício previsto no item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Matéria não objeto do Recurso.

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA. Imputação de recolhimento a menor do ICMS, em função de destaque a menor do imposto em notas fiscais relativas a operações internas, face à aplicação errônea da alíquota do imposto prevista para as respectivas operações. Mantidas pela Câmara *a quo* as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI, § 4º do mesmo

diploma legal, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, entendendo prejudicada a análise do ICMS e da multa de revalidação, por inexistência de contencioso, exigidos sobre as operações com os produtos de informática, que usufruem do benefício previsto no item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Exclusão pela Câmara *a quo* da parte da multa isolada cobrada sobre as operações com os produtos de informática, que usufruem do benefício previsto no item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Reforma da decisão para excluir, também, as exigências fiscais relativas ao item “cartão presente” bem como a majoração da Multa Isolada remanescente com base no § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, referente à aplicação incorreta da alíquota no cálculo da rubrica “ICMS”, devendo-se considerar, para efeito da exigência, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” das planilhas “CFOP 5409” e (“E-COMMERCE”).
Recurso de Revisão conhecido e parcialmente provido à unanimidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca das seguintes imputações fiscais, relativas ao período de novembro de 2012 a outubro de 2013:

1. falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST nas operações de transferências de mercadorias com destino ao Centro de Distribuição e para estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, em descumprimento ao disposto no art. 2º, parágrafo único do Regime Especial RET n.º 061/2012 (PTA n.º 45.000001179-86), cujo Sujeito Passivo é detentor;
2. retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, nas operações de transferências de mercadorias, em razão da utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) incorreta, bem como incorreto enquadramento na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM;
3. recolhimento a menor do ICMS operação própria, em razão da aplicação incorreta de alíquota de ICMS.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e inciso I e das Multas Isoladas capituladas no arts. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, e 54, inciso VI, § 4º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento, a 1ª Câmara do CC/MG, em sessão realizada em 23 de março de 2017, em preliminar e à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 13.685/13.799 e excluiu a Multa Isolada cominada com base no art. 54, inciso VI, § 4º, c/c com art. 215, inciso VI, alínea “f”, relativa à Tabela D de fls. 14.581/14.687. Na oportunidade, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 22.445/17/1ª (fls. 14.781/14.803).

Do Recurso de Revisão

Inconformada com a decisão a Recorrente, por seus procuradores regularmente constituídos, apresenta Recurso de Revisão de fls. 14.809/14.828, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- a decisão, em relação à multa isolada, enveredou em sentido diametralmente oposto ao entendimento da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuinte de Minas Gerais manifestado no Acórdão n.º 20.952/16/2ª;

- o Fisco incluiu no cálculo do lançamento a exigência de ICMS, aplicando multas sobre a mera circulação de "Cartão Presente 50" e "Cartão Presente 100" com destaque de alíquota "zero", entre seus estabelecimentos;

- no entanto, não há incidência de ICMS sobre a mera transferência de cartão presente entre estabelecimentos, porquanto, o cartão-presente utilizado pelo mercado varejista nada mais é que uma alternativa de pagamento, possuindo a característica de cartão pré-pago, ou seja, a venda de cartão presente, em verdade, é uma operação meramente financeira, pois, a saída da mercadoria não ocorre no momento da venda do referido cartão, mas sim, no momento em que o terceiro presenteado comparece ao estabelecimento e retira o produto (ou os produtos) escolhido mediante a sua apresentação;

- vale destacar que as operações de cartão-presente podem ser divididas em dois momentos distintos: primeiro, o cartão é vendido ao adquirente, que o utiliza para presentear um terceiro; segundo, esse terceiro passando a ser o titular e portador do cartão presente, realiza o seu resgate, utilizando-o como meio de pagamento para a aquisição de produtos. Inference-se, dessa forma, que o cartão-presente nada mais é que um título representativo de crédito;

- cita entendimento da Receita Federal do Brasil materializado na Solução de Consulta n.º 46/2014 que admite o cartão presente como mero meio de pagamento;

- a mera transferência de cartão-presente por estabelecimento varejista não está sujeita à incidência do ICMS, pois não pode ser caracterizada como uma operação de circulação de mercadorias;

- o ICMS possui como fato gerador, conforme previsto pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal, *"operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior"*;

- o contribuinte do ICMS é aquele que realiza operação relativa à circulação de mercadorias, não estando obrigado a recolher o referido tributo o contribuinte que realiza a transferência de mercadorias entre unidades da mesma empresa, conforme já sumulou o Superior Tribunal de Justiça (Súmula 166);

- portanto, não há que se falar, primeiro, em não recolhimento de ICMS, uma vez que não incide ICMS sobre o mero deslocamento/transferência de "Cartão Presente" entre seus estabelecimentos e ausente qualquer preceito de descumprimento da legislação estadual por erro informação, ou aplicação divergente de alíquota que possa sustentar a manutenção da Multa Isolada e de Revalidação, devendo ser

inteiramente canceladas, na eventualidade de ser outro o entendimento desta Egrégia Câmara Especial, que sejam, por sua vez, reduzidas a patamar razoável e proporcional à sua conduta, aplicando-se o permissivo legal;

- o acórdão acabou fazendo uma interpretação equivocada quanto à "base de cálculo" da multa isolada, perpetuando a ilegal majoração realizada pelo Fisco;

- a leitura dos dispositivos da Lei n.º 6.763/75 deixa claro que a "base de cálculo" da multa é o número de documentos fiscais violados, não podendo este valor, *a priori*, ser superior a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do ICMS lançado e nem menor do que 15% (quinze por cento) do valor da operação;

- independentemente dos limitadores, não há dúvidas que a "base de cálculo" é o número de documentos fiscais violados e que o montante encontrado será multiplicado por 42 (quarenta e duas) Ufemg;

- o Fisco Estadual utilizou-se indevidamente dos limitadores máximos e mínimos da multa isolada para lançar o valor, quando, na verdade, deveria ter realizado o cálculo com base no número de documentos violados e somente depois apurar se os limitadores deveriam ser ou não aplicados;

- outra não é, inclusive, a linha de intelecção utilizada no Acórdão n.º 20.952/16/2ª;

- tendo-se em mente o art. 112 do Código Tributário Nacional, não há outra interpretação possível para o inciso VI e o § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, sob pena de se desvirtuar por completo o ordenamento tributário.

Ao final, pleiteia que seja reformado o acórdão recorrido para:

(a) declarar a não incidência de ICMS sobre cartão presente, afastando a exigência do imposto, bem como seja cancelada a multa isolada e de revalidação, ou alternativamente, sejam reduzidas a patamar razoável e proporcional à sua conduta;

(b) julgar improcedente a multa isolada inerente ao descumprimento da obrigação acessória ligada ao ICMS da operação própria ou, então, julgado parcialmente procedente para determinar que o cálculo seja realizado com base no número de documentos violados multiplicados por 42 (quarenta e duas) Ufemgs e não com base nos balizadores previstos no § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 14.886/14.896, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto e no mérito, pelo seu provimento parcial para excluir as exigências fiscais relacionadas ao item "cartão presente" e a majoração da Multa Isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, referente à aplicação incorreta da alíquota no cálculo da rubrica "ICMS", com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a alteração promovida pela Lei n.º 22.549/17, devendo-se considerar, para efeito da exigência, os valores constantes da coluna "MI (42 UFEMG)" das planilhas de fl. 13.704 (CFOP 5409) e fs. 13.705 ("E-COMMERCE").

DECISÃO

Compete à Câmara a análise em sede recursal do presente lançamento, o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais, relativas ao período de novembro de 2012 a outubro de 2013:

1. falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST nas operações de transferências de mercadorias com destino ao Centro de Distribuição e para estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, em descumprimento ao disposto no art. 2º, parágrafo único do Regime Especial RET n.º 061/2012 (PTA n.º 45.000001179-86), cujo Sujeito Passivo é detentor;

2. retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, nas operações de transferências de mercadorias, em razão da utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) incorreta, bem como incorreto enquadramento na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM;

3. recolhimento a menor do ICMS operação própria, em razão da aplicação incorreta de alíquota de ICMS.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e inciso I e das Multas Isoladas capituladas no arts. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, e 54, inciso VI, § 4º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Preliminar

Cumpra analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, nas seguintes hipóteses:

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador conforme estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

.....

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria, proferidas por Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Portanto, o objetivo buscado pelo recurso é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria. É este objetivo que deve ser buscado na análise de admissibilidade do presente recurso.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão n.º 20.952/16/2ª (cópia às fls. 14.829/14.843, verso).

Cumpre ressaltar que a citada decisão apontada como paradigma foi submetida à apreciação, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, porém não sofrendo qualquer alteração, conforme decisão proferida no Acórdão n.º 4.666/16/CE, estando, portanto, apta a ser analisada quanto aos pressupostos de cabimento do presente Recurso de Revisão.

A matéria abordada pela Recorrente para efeito de cabimento do Recurso se refere à Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI e § 4º da Lei n.º 6.763/75.

Alega que a “base de cálculo” da multa isolada é o número de documentos fiscais objeto da irregularidade.

Contudo, afirma que a Fiscalização, no lançamento relativo à decisão recorrida, utilizou-se indevidamente dos limitadores presentes no § 4º do dispositivo para majorar o valor da multa, em detrimento do número de documentos fiscais infringidos.

Por outro lado, entende que a decisão apontada como paradigma deu outro entendimento à matéria.

Para efeito de análise, importante trazer os fundamentos das duas decisões relativos à matéria:

DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO N.º 22.445/17/1ª

EM RELAÇÃO À FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA, FOI EXIGIDA A PENALIDADE PREVISTA NO ART. 54, INCISO VI, OBSERVANDO OS LIMITES PREVISTOS NO § 4º DO MESMO ARTIGO, DA LEI Nº 6.763/75, C/C ART. 215, INCISO VI, "F" DO RICMS/02, DEVIDA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE INFORMAR CORRETAMENTE O IMPOSTO DEVIDO NO DOCUMENTO FISCAL. CONFIRA-SE:

(...)

A IMPUGNANTE ALEGA QUE TAL PENALIDADE NÃO SERIA APLICÁVEL AO CASO DOS AUTOS, UMA VEZ QUE INEXISTE TÍPICIDADE ENTRE A CONDUTA DEFENDIDA PELA FISCALIZAÇÃO E O TIPO PENAL TRIBUTÁRIO COLACIONADO AO FEITO COMO INFRINGIDO. ADUZ QUE HÁ PRECEDENTES NESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES QUE SOMENTE É ADMISSÍVEL A PECHA DE FALTA DE REQUISITO ESSENCIAL ÀQUELES CASOS EM QUE HÁ FALTA DE INDICAÇÃO CORRETA DA MERCADORIA, REMETENTE, DESTINATÁRIO E QUESTÕES CONGÊNERES.

ENTRETANTO NÃO LHE CABE RAZÃO, VISTO QUE A CONDUTA ADOTADA PELA AUTUADA FOI DE EMITIR DOCUMENTO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES E INCORRETAS, QUAIS SEJAM A ALÍQUOTA DE ICMS E O IMPOSTO DEVIDO, PORTANTO, REQUISITO ESSENCIAL, DESCRITO NOS DISPOSITIVOS LEGAIS SUPRATRASCritos.

DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 20.952/16/2ª

QUANTO À PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, A FISCALIZAÇÃO CAPITULOU A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75 E APLICOU O LIMITADOR DE 15% (QUINZE POR CENTO) DO VALOR DAS OPERAÇÕES, COM BASE NA PREVISÃO CONTIDA NO § 4º DO MESMO DISPOSITIVO LEGAL.

(...)

EXTRAI-SE DO TEOR DO § 4º ACIMA QUE O OBJETIVO DESSE DISPOSITIVO É DE ESTABELECEER UM LIMITADOR MÁXIMO PARA O VALOR DA MULTA ISOLADA CALCULADO COM BASE NA UFEMG. QUAL SEJA, DE DUAS VEZES E MEIA DO VALOR DO IMPOSTO DA OPERAÇÃO OBJETO DA AUTUAÇÃO.

NESSE CASO, VERIFICADO QUE O VALOR DA MULTA CALCULADO COM BASE NA UFFEMG ULTRAPASSOU 2,5 VEZES O VALOR DO IMPOSTO DA OPERAÇÃO, APLICA-SE ESSE LIMITADOR. AI SIM, OBSERVADO QUE O RESULTADO DESSE LIMITADOR (2,5 VEZES O VALOR DO IMPOSTO) É INFERIOR AOS 15% (QUINZE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO, APLICA-SE O LIMITADOR MÍNIMO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO CASO DOS AUTOS, A IRREGULARIDADE QUE ENSEJOU A APLICAÇÃO DA PENALIDADE DO INCISO VI ART. 54 FOI CONSTATADA EM 71 (SETENTA E UMA) NOTAS FISCAIS, SENDO 45 (QUARENTA E CINCO) EMITIDAS NO ANO DE 2013 E 26 (VINTE E SEIS) NO DE 2014, CONFORME PODE SER OBSERVADO NAS PLANILHAS DOS ANEXOS I, II E III (FLS. 13, 15 E 17/18).

NESSE CASO, APLICANDO A REGRA DO ART. 54, INCISO VI, DA LEI Nº 6.763/75, C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02, TEM-SE:

- 45 DOCUMENTOS X 42 UFEMGs x 2,6382 (VALOR DA UFFEMG EM 2013) = R\$ 4.986,20 (QUATRO MIL, NOVECENTOS OITENTA E SEIS REAIS E VINTE CENTAVOS);
- 26 DOCUMENTOS X 42 UFEMGs x 2,7229 (VALOR DA UFFEMG EM 2014) = R\$ 2.973,41 (DOIS MIL, NOVECENTOS E SETENTA E TRÊS REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS);
- TOTAL DA MI= R\$ 7.959,61 (SETE MIL NOVECENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E SESSENTA E UM CENTAVOS).

JÁ O VALOR DO IMPOSTO CORRESPONDENTE ÀS OPERAÇÕES COM IRREGULARIDADES FOI DE R\$ 4.245.544,57 (QUATRO MILHÕES, DUZENTOS E QUARENTA E CINCO MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E QUATRO REAIS E CINQUENTA CENTAVOS), CONFORME DEMONSTRADO NA PLANILHA DE FLS. 20.

CONFRONTADO O VALOR DA MULTA ISOLADA (R\$ 7.959,61) COM O VALOR IMPOSTO (R\$ 4.245.544,57), VERIFICA-SE, SEM MAIORES ESFORÇOS, QUE O CASO NÃO ATRAI A APLICAÇÃO DOS DOIS LIMITADORES DO § 4º DO ART. 54, PORQUE O VALOR DA PENALIDADE É MUITO INFERIOR AO ICMS APURADO IRREGULARMENTE NAS NOTAS FISCAIS.

CONTUDO, A FISCALIZAÇÃO ENTENDEU QUE PELO FATO DE O VALOR DA MULTA CALCULADO COM BASE NA UFFEMG SER INFERIOR AOS 15% (QUINZE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO, APLICOU ESSE LIMITADOR E EXIGIU A MULTA ISOLADA NA IMPORTÂNCIA DE R\$ 9.403.736,58 (NOVE MILHÕES, QUATROCENTOS E TRÊS MIL, SETECENTOS E TRINTA E SEIS REAIS E CINQUENTA E OITO CENTAVOS) (ANEXO IV, FLS. 20).

DESSA FORMA, POR NÃO SE APLICAR O LIMITADOR PREVISTO NO § 4º DO ART. 54 DA LEI Nº 6.763/75, A EXIGÊNCIA CORRESPONDENTE À MULTA ISOLADA DEVE SER CALCULADA COM BASE NA UFEMG POR DOCUMENTO.

Observando-se os fundamentos das decisões, verifica-se que se encontra caracterizada divergência entre elas quanto à aplicação da legislação tributária no que se refere à aplicação do § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

O lançamento referente à decisão recorrida utilizou o § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 para majorar a penalidade, referente à rubrica "ICMS", das operações relativas ao CFOP n.º 5409 (quadro às fls. 13.704) e em relação às operações de "E-

COMMERCE" (quadro de fls. 13.705), do valor de referência em Ufemgs para o valor correspondente a 15% (quinze por cento) do valor da base de cálculo.

Por outro lado, a decisão apontada como paradigma deu a interpretação de que os limitadores do § 4º foram criados não para majorar, mas apenas para limitar a aplicação da multa.

Nesse sentido, encontra-se demonstrada a divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Como foi atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 (divergência jurisprudencial), atendida está a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Por consequência, configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão, deve este ser conhecido.

Entretanto, uma ressalva deve ser feita em relação ao efeito devolutivo do presente recurso.

Isto porque, em se tratando de recurso, a análise da Câmara restringe-se à matéria objeto da peça recursal, nos termos do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 168. O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Neste sentido, como dito e deve ser repetido pela importância, o acórdão apresentado como paradigma se refere apenas à questão da multa isolada. Assim, com certeza, uma vez conhecido o recurso, deve ser analisada esta questão.

Não bastasse, a Recorrente argui, também, a impossibilidade de exigência do imposto em relação ao cartão presente.

Portanto, também deve esta matéria ser objeto de análise da Câmara.

No entanto, não é mais permitido nesta fase processual, abordar quaisquer outras matérias.

Assim, conhecido o recurso e delimitado o exame das matérias tratadas, passa-se à análise do mérito das exigências.

Do Mérito

Como já abordado, a Recorrente propugna pela reforma da decisão para:

- reconhecer a não incidência de ICMS sobre "cartão presente", excluindo as exigências correspondentes;

- que não seja aplicada a majoração da multa, prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na interpretação dada pela Fiscalização, e confirmada pela Câmara de Julgamento, em relação ao § 4º do citado art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere ao item “cartão presente”, transcreve-se a parte da manifestação da Fiscalização, no PTA n.º 01.000242594-95, que fundamenta a exclusão das exigências fiscais:

“3 - Em Relação à Ausência do Fato Gerador – Cartão Presente.

Assevera ser incorreta a aplicação de tributo sobre a circulação de cartão-presente, por entender ausente a ocorrência do Fato Gerador e cita o entendimento da Coordenadoria Geral do Sistema de Tributação (CONSIST) da Receita Federal do Brasil, fls 734 a 741 e que este deverá ser caracterizado como uso ou consumo, por não agregar, fisicamente ao produto final, sendo meramente utilizado na atividade de apoio administrativo, comercial e operacional, com força no Art. 5º, XIX do RICMS/02.

Um "smart card", ou cartão inteligente, assemelha-se a um cartão de crédito em tamanho e formato, mas seu interior é completamente diferente. Primeiramente, ele *possui* um interior, enquanto um cartão de crédito normal é um simples pedaço de plástico. O interior de um cartão inteligente normalmente contém um microprocessador embutido. Este microprocessador fica sob uma placa de contato de ouro em uma das faces do cartão. Pense no microprocessador como um substituto da usual fita magnética em um cartão de crédito ou débito

As aplicações mais comuns do smart card são:

Cartões de crédito;

Dinheiro eletrônico;

Sistemas de segurança por computador;

Comunicação sem fio;

Sistemas de fidelidade (como programas de milhagens);

Operações bancárias; e

TV via satélite.

Como no presenta PTA, foi transferido a “carga”, o dinheiro eletrônico, não configurando desse modo na saída de mercadoria, sendo assim, não há que se falar em fato gerador de ICMS na operação. Desse modo, acatamos a impugnação do contribuinte neste quesito e promovemos a Re-Ratificação do Crédito Tributário que se faz presente nos autos.

Considerando que a venda de cartão presente não configura saída de mercadoria, não há que se falar em fato gerador de ICMS na operação. Desse modo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acatamos a impugnação do contribuinte neste quesito, acarretando desse modo na re-ratificação do presente Auto de Infração.”

Dessa forma, considerando-se não mais existir contenda entre as partes em relação a essa matéria, necessário reformar a decisão para exclusão as exigências fiscais correspondentes.

Já no que se refere à aplicação da Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54 e § 4º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS, cumpre esclarecer a forma como a Fiscalização promoveu a exigência da penalidade.

Porém, antes da demonstração dos cálculos, importante observar a redação dos dispositivos vigentes à época da efetivação do lançamento:

Lei n.º 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

.....

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

.....

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

.....

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

.....
Observando a planilha relativa ao CFOP n.º 5.409, à fl. 13.704, e a planilha referente a “e-commerce”, à fl. 13.705, verifica-se que o Fisco fez a demonstração do crédito tributário relativo às referidas rubricas da seguinte forma:

- demonstrou o cálculo do ICMS e da multa de revalidação;
- demonstrou o cálculo de 42 UFEMGs vezes o número de documentos;
- demonstrou o cálculo do valor de duas vezes e meia o valor do ICMS exigido além do valor de 15% (quinze por cento) sobre o valor da base de cálculo.

Por fim, considerando que o valor da multa em Ufemgs encontrava-se abaixo do equivalente a 2,5 (duas vezes e meia) do valor do ICMS e abaixo, também, do valor mínimo de 15% (quinze por cento) sobre o valor da base de cálculo, a Fiscalização estabeleceu como valor da multa o percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor da base de cálculo.

Neste sentido, a decisão apontada como paradigma deixa claro que os valores estipulados na norma se tratam de valores máximos.

Portanto, a melhor interpretação para o dispositivo é no sentido de que o § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 tem o objetivo de estabelecer um limitador máximo para o valor da multa isolada calculado com base na Ufemg, qual seja, de duas vezes e meia do valor do imposto da operação objeto da autuação. Não se trata, assim, de valor que o Fisco tenha que aplicar caso o cálculo correto com base na Ufemg fique menor. Desta forma, apenas será aplicado o dispositivo se o valor da multa ficar maior que duas vezes e meia. Neste caso, o citado § 4º seria acionado para reduzir a penalidade ao patamar de duas vezes e meia o valor do imposto, e não o contrário.

Não bastasse, ainda que se considerasse a interpretação dada pelo Fisco, ainda assim, no caso esta não poderia mais vigorar.

É que o estado de Minas Gerais publicou, em 1º de julho de 2017, a Lei n.º 22.549/17, que institui, no âmbito do Programa Estadual de Eficiência Fiscal em Receitas Tributárias - PEF -, o Plano de Regularização de Créditos Tributários, com condições e reduções especiais para quitação do crédito tributário, visando à busca constante da melhoria da eficiência na gestão das finanças públicas do estado por meio de ações voltadas para a otimização da receita tributária própria.

Dentro desse Plano há alteração da legislação que impacta, diretamente, na discussão relacionada à aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75.

A citada Lei n.º 22.549/17 trouxe a seguinte alteração do dispositivo, a saber:

Art. 55 - Os incisos **VI** e XXXIV do caput do art. 54 da Lei n.º 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 54 - (...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, **limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;**

(grifos não constam do original)

Complementa a alteração a revogação do § 4º objeto da discussão pelo art. 79, inciso I, alínea “f” DA Lei n.º 22.549/17, *in verbis*:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei n.º 6.763, de 1975:

.....
f) o § 4º do art. 54;
.....

Do exposto, verifica-se que foi revogado o dispositivo de cuja interpretação a Fiscalização se valeu para majorar a multa isolada relacionada à irregularidade de aplicação incorreta de alíquota.

Para o deslinde da controvérsia e considerando-se a edição de lei nova sobre a matéria, necessário observar os pressupostos decorrentes da retroatividade benigna à luz do direito tributário.

Preliminarmente, é importante ressaltar que o lançamento do tributo reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Contudo, com relação às infrações e penalidades, aplica-se a lei posterior, se mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, do mesmo código que assim determina:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

.....
I - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, diante da constatação de qualquer das situações referidas no inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional e, tratando-se de atos não definitivamente julgados, assim entendidos aqueles em relação aos quais inexistiu decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado, a norma incide inexoravelmente, resultando daí a necessidade de revisão dos créditos tributários de modo a que o autuado efetivamente usufrua da redução da penalidade, veiculada nos termos da nova (e mais benéfica) legislação.

Na hipótese prevista na alínea “c” do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa.

Assim, caso fosse considerada a interpretação do Fisco que resultaria em aumento da penalidade, ou seja, que o § 4º se prestasse a elevar a multa constituindo-se em penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, esta teria sido substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

No caso em tela, observando-se as alterações implementadas pela lei nova no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, combinando com a revogação do § 4º, constata-se que não existe mais um limite a ser observado (que foi a interpretação dada pela Fiscalização no lançamento), ao passo que o limite máximo da penalidade passou de duas vezes e meia o valor do imposto incidente para o percentual de 5% (cinco por cento) do valor da operação.

Cumprido ressaltar que analisando o valor da penalidade calculado em Ufemgs em relação ao novo valor máximo, de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação, estabelecido pela Lei n.º 22.549/17, verifica-se que o valor em Ufemg se mantém abaixo desse percentual máximo sobre o valor da operação, não atraindo, por conseguinte, a retroatividade benigna em relação a esse limite.

Observe-se um resumo das planilhas do lançamento fiscal ora em discussão, tendo sido acrescentado, para efeito de análise, a coluna de 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL DAS OPERAÇÕES DE CFOP 5409							
	ICMS	MI (42 UFEMG)	2,5 X ICMS	BC ICMS OP P	5% BC	15% BC	MI EXIGIDA
TOTAL	2.719.789,43	1.778.999,22	6.799.473,58	52.906.211,27	2.645.310,56	7.935.931,69	7.935.931,69

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL DAS OPERAÇÕES E-COMMERCE							
	ICMS	MI (42 UFEMG)	2,5 X ICMS	BC ICMS OP P	5% BC	15% BC	MI EXIGIDA
TOTAL	33.018,12	2.210,05	82.545,30	183.434,00	9.171,70	27.515,10	27.515,10

Por outro lado, em relação ao valor mínimo aplicado, segundo a interpretação do Fisco, que resultou em majoração da penalidade ordinariamente estabelecida em Ufemgs, verifica-se que esse procedimento fiscal atrai a aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a revogação do § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, diante do exposto, deve ser alterada a decisão para considerar no cálculo da penalidade apenas a quantidade de UFEMGs.

Nesse sentido, devem ser considerados para efeito de exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso VI do art. 54

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Lei nº 6.763/75, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” das planilhas de fl. 13.704 (CFOP 5409) e fl. 13.705 (“E-COMMERCE”).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências fiscais relacionadas ao item “cartão presente”; e, ainda, a majoração da multa isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à aplicação incorreta da alíquota no cálculo da rubrica “ICMS”, devendo-se considerar, para efeito da exigência, os valores constantes da coluna “MI (42 UFEMG)” das planilhas de fls. 13.704 (CFOP 5409) e fls. 13.705 (“E-COMMERCE”). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Eduardo de Souza Assis, Carlos Alberto Moreira Alves e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 18 de agosto de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora